

Bundesrat: Stellungnahme zum Regierungsentwurf eines Jahressteuergesetzes 2022 (JStG 2022)

Der Bundesrat hat am 28.10.2022 seine [Stellungnahme](#) zum Regierungsentwurf eines Jahressteuergesetzes 2022 (JStG 2022) beschlossen (vgl. zum Regierungsentwurf TAX WEEKLY # 32/2022). Hervorzuheben sind folgende Forderungen und Prüfbitten:

- › Monatsbezogene Berücksichtigung der im Regierungsentwurf enthaltenen Arbeitszimmerspauschale (Ziffer 2) und bitte, im weiteren Gesetzgebungsverfahren zu prüfen, ob in Bezug auf die Jahrespauschale für die Nutzung eines häuslichen Arbeitszimmers wegen der raumbezogenen Anwendung eine Ergänzung zur Regelung der Fälle aufzunehmen ist, in denen ein häusliches Arbeitszimmer durch mehrere Personen genutzt wird (Ziffer 7).
- › Einführung einer steuerrechtlichen Wesentlichkeitsgrenze für die RAP-Bildung analog der GWG-Grenze erstmals für Wirtschaftsjahre, die nach dem 31.12.2021 enden (Ziffer 3).
- › Deutliche Erweiterung und Verschärfung der Sperrfristtatbestände in § 6 Abs. 5 EStG (Ziffer 4). Der Gesetzgeber soll damit auf die BFH-Urteile vom 15.07.2021 (IV R 36/18) und vom 18.08.2021 (XI R 43/20, XI R 20/19) und die bisherige restriktive Auffassung der Finanzverwaltung gesetzlich kodifizieren. Zum einen soll nach einer Einzelwirtschaftsgut-Übertragung nach § 6 Abs. 5 Satz 3 EStG auch die Veräußerung eines (Teil-)Mitunternehmeranteils (ggf. anteilig) schädlich sein (§ 6 Abs. 5 Satz 4 EStG-E). Zudem soll auch die sog. Körperschaftsklausel erweitert und dadurch klargestellt werden, dass der Statuswechsel subjektbezogen zu beurteilen ist (§ 6 Abs. 5 Satz 8 und 9 EStG-E). Problematisch erscheint hier die geforderte Rückwirkung in allen noch offenen Fällen.
- › Ausweitung der Sofortabschreibung auf Wirtschaftsgüter, deren Anschaffungs- bzw. Herstellungskosten nicht mehr als € 1.000 betragen haben und ein gleichzeitiger Wegfall der Poolabschreibung zur Vereinfachung des Steuerrechts und zum Abbau von Bürokratie- und Verwaltungsaufwand (Ziffer 11).
- › Anstelle einer Streichung der Gebäudeabschreibung nach der voraussichtlich tatsächlichen Nutzungsdauer (§ 7 Abs. 4 Satz 2 EStG) sollen die Kriterien zum Ansatz einer kürzeren Nutzungsdauer im weiteren Gesetzgebungsverfahren konkretisiert werden. Nur so könnte sichergestellt werden, dass auch künftig kürzere Nutzungszeiträume von Gebäuden steuerlich angemessen berücksichtigt und insoweit Rechtsstreitigkeiten von vorneherein vermieden werden können (Ziffer 12).
- › Neufassung des § 27 Abs. 8 KStG (Einlagenrückgewähr) mit Einbeziehung von Drittstaaten- und EWR-Kapitalgesellschaften mit vorgesehener erstmaliger Anwendung auf Leistungen und Nennkapitalrückzahlungen, die nach dem 31.12.2022 erbracht werden (Ziffer 16).
- › Ausweitung des § 4 Nr. 22 Buchst. b UStG im Sinne der unionsrechtlichen Steuerbefreiungsmöglichkeit, sodass nicht lediglich Teilnahmegebühren für sportliche Veranstaltungen von der Umsatzsteuer befreit sind. Die gegenwärtige Gesetzeslage führt nach der Rechtsprechung des BFH (Urteil vom 21.04.2022, V R 48/20) – abweichend von der Verwaltungspraxis – dazu, dass Leistungen, die Sportvereine an ihre Mitglieder gegen allgemeine Mitgliedsbeiträge erbringen, umsatzsteuerpflichtig zu behandeln sein könnten (Ziffer 21).

- › Schaffung einer umsatzsteuerrechtlichen Regelung zur Unternehmerfähigkeit von Bruchteilsgemeinschaften (z.B. Ehegatten- und Erbgemeinschaften) sowie deren Gemeinschaftern und weiterer zivilrechtlich nicht rechtsfähiger Gebilde, die im Wirtschaftsverkehr nach außen hin als Unternehmer i.S.d. UStG auftreten (Ziffer 24).
- › Weitergehende Einschränkungen der Steuerbefreiung des § 6 Abs. 3 GrEStG (Übertragungen zwischen Gesamthandsgemeinschaften) im Fall der Optionsausübung nach § 1a KStG (Ziffer 28 Buchstabe a) mit systematischer Verortung in § 6 Abs. 4 GrEStG-E.
- › Einschränkung der Steuerbefreiung des § 7 Abs. 2 GrEStG auf Gesamthandsgemeinschaften, die nicht nach § 1a KStG optiert haben (Ziffer 28 Buchstabe b).
- › Regelung der grunderwerbsteuerlichen Besteuerungskonkurrenz innerhalb der Ersatztatbestände bei zeitlich auseinanderfallendem schuldrechtlichen und dinglichen Vollzugsgeschäft (Signing/Closing) über eine zeitlich unbegrenzt mögliche Rückabwicklung der Besteuerung des schuldrechtlichen Geschäfts nach § 16 GrEStG. Vorausgesetzt werden fristgerechte und in allen Teilen vollumfängliche Anzeigen für das schuldrechtliche sowie für das dingliche Rechtsgeschäft (Ziffer 29).

Interessant ist, dass insbesondere die folgenden Ausschussempfehlungen keine Mehrheit im Bundesrat erhalten haben:

- › Nach den Vorstellungen des Wirtschaftsausschusses hätte der Bundesrat fordern sollen, dass im weiteren Gesetzgebungsverfahren gesetzliche Regelungen zur zeitlichen Streckung des Anstiegs des steuerpflichtigen Anteils der Rente sowie zur jährlichen Dynamisierung des Rentenfreibetrags vorgelegt werden.
- › Im weiteren Gesetzgebungsverfahren sollte der Bundesrat nach dem Willen des Finanzausschusses fordern, die in den §§ 138d ff. AO geregelte Pflicht zur Mitteilung grenzüberschreitender Steuergestaltungen um die Pflicht zur Mitteilung innerstaatlicher Steuergestaltungen zu ergänzen.
- › Der Wirtschaftsausschuss regte an, die zügige Vorlage eines Gesetzentwurfs für die im Koalitionsvertrag angekündigte Investitionsprämie bzw. Superabschreibung zu fordern.
- › Ferner sollte der Bundesrat nach den Vorstellungen des Wirtschaftsausschusses vor dem Hintergrund der Wettbewerbsfähigkeit des Standorts Deutschland einen Rormvorschlag fordern, der eine Absenkung der Steuerbelastung auf ein wettbewerbsfähiges Niveau von 25 % und eine vollständige Abschaffung des Solidaritätszuschlags vorsieht.

Im weiteren Verlauf des Gesetzgebungsverfahrens wird sich nun zunächst die Bundesregierung im Rahmen der Gegenäußerung zu der Stellungnahme des Bundesrats äußern. Schließlich wird sich zeigen, welche Forderungen des Bundesrats oder andere Änderungen der Bundestag beschließt.

Bundesrat: Stellungnahme zum Regierungsentwurf eines Inflationausgleichsgesetzes (InflAusG)

Der Bundesrat hat am 28.10.2022 seine [Stellungnahme](#) zum Regierungsentwurf eines Inflationausgleichsgesetzes (InflAusG) beschlossen (vgl. zum Regierungsentwurf TAX WEEKLY # 32/2022). Auf die konkreten Inhalte des Gesetzentwurfs bezogen sind der Stellungnahme

keine wesentlichen Forderungen und Prüfbitten zu entnehmen. Lediglich das Kindergeld soll auch für das vierte Kind um € 12 angehoben werden.

Bundesrat: Zustimmung zu den Lohnsteuerrichtlinien 2023 (LStR 2023)

Der Bundesrat hat am 28.10.2022 den [Lohnsteuer-Richtlinien 2023 \(LStR 2023\)](#) zugestimmt. Diese sind für Lohnzahlungszeiträume ab dem 01.01.2023 anzuwenden, soweit sie nicht lediglich Klarstellungen beinhalten. Echte Neuregelungen sind nur ganz wenige enthalten.

Hinweisen möchten wir auf eine Änderung zur Berechnung der Lohnsteuer für laufenden Arbeitslohn in Monaten, in denen der Arbeitslohn teilweise nach einem Doppelbesteuerungsabkommen oder dem Auslandstätigkeitserlass steuerfrei gestellt ist oder in denen der Mitarbeiter nur für einzelne Tage beschränkt steuerpflichtig ist. Bislang war in diesen Fällen die Lohnsteuer nach der Monatslohnsteuertabelle zu berechnen, wenn das Dienstverhältnis den ganzen Monat bestanden hat und ein monatlicher Lohnzahlungszeitraum vereinbart war. Ab 2023 sind in diesen Fällen Tage, an denen der Mitarbeiter keinen in Deutschland lohnsteuerpflichtigen Arbeitslohn bezogen hat, bei der Ermittlung des Lohnzahlungszeitraums nicht mehr einzubeziehen. Im Ergebnis ist die Lohnsteuer somit nach der Tageslohnsteuertabelle zu berechnen und wird in vielen Fällen höher sein als bisher.

BMF: Befristete Anwendung des ermäßigten Steuersatzes für die Lieferungen von Gas und Wärme

Durch das Gesetz zur temporären Senkung des Umsatzsteuersatzes auf Gaslieferungen über das Erdgasnetz vom 19.10.2022 wurde der Umsatzsteuersatz für Gaslieferungen über das Erdgasnetz sowie für die Lieferung von Wärme über ein Wärmenetz für den Zeitraum vom 01.10.2022 bis zum 31.10.2024 von 19 % auf 7 % gesenkt. Die Änderung ist mit Wirkung zum 01.10.2022 in Kraft getreten. Mit [BMF-Schreiben vom 25.10.2022](#) hat die Finanzverwaltung nun auch den bereits im September vorgestellten BMF-Entwurf (vgl. TAX WEEKLY # 33/2022) zur Anwendung der neuen Vorgaben finalisiert.

Der BMF-Entwurf sah noch vor, dass von der Anwendung des abgesenkten Steuersatzes die Lieferung von Gasen ausgenommen sein sollte, welche nicht über das Erdgasnetz, sondern über andere Vertriebswege, wie z. B. Tankwagen oder Kartuschen, erfolgt. Nunmehr soll hingegen auch die Lieferung von Gas ermäßigt besteuert werden, das vom leistenden Unternehmer per Tanklastwagen zum Leistungsempfänger für die Wärmeerzeugung transportiert wird. Ermäßigt besteuert wird auch die Einspeisung von Gas in das Erdgasnetz.

Entsprechend der Ausweitung des Gesetzes unterliegt nunmehr auch die Lieferung von Wärme über ein Wärmenetz dem ermäßigten Steuersatz. Das BMF-Schreiben sieht daher für Lieferung von Wärme aus Wärmeerzeugungsanlagen die gleichen Vorgaben und Vereinfachungen wie für die Gaslieferungen vor.

Die im BMF-Entwurf vorgesehenen Vereinfachungen für die Anwendung der befristeten Steuersatzsenkung, z.B. hinsichtlich der Behandlung von End- und Abschlagszahlungen, wurden beibehalten. Ergänzend wird festgehalten, dass in Rechnungen, die vor dem 01.10.2022 ausgestellt wurden und vor diesem Stichtag vereinnahmte Teilentgelte betreffen, der ermäßigte Steuersatz ausgewiesen werden dürfe, wenn die tatsächliche Lieferung oder Teillieferung erst nach dem 30.09.2022 erbracht wird. Eine Anpassung der Besteuerung sei in diesen Fällen nicht vorzunehmen. Dies soll ebenfalls in den Fällen des Übergangs der Steuerschuldnerschaft gelten.

Letztlich hat die Finanzverwaltung auch noch eine Vereinfachungsregelung hinsichtlich der Gewährung von Jahresboni, Jahresrückvergütungen und ähnlichen Entgeltsminderungen vorgesehen.

Auch im Hinblick auf die geplante Rückkehr zum regulären Steuersatz von 19 % am 01.04.2024 trifft die Finanzverwaltung Aussagen. Diesbezüglich sollen die Regelungen entsprechend Anwendung finden.

BMF: Entwurf zum Vorsteuerabzug der öffentlichen Hand

Durch das Steueränderungsgesetz 2015 wurden die Regelungen zur Unternehmereigenschaft von juristischen Personen des öffentlichen Rechts (jPöR) neu gefasst. Die zuvor maßgebliche Spezialvorschrift des § 2 Abs. 3 Satz 1 UStG sah vor, dass jPöR nur im Rahmen ihrer Betriebe gewerblicher Art nach §§ 1 Abs. 1 Nr. 6, 4 KStG und ihrer land- und forstwirtschaftlichen Betriebe unternehmerisch tätig sein konnten. Aufgrund der Neuregelung, insbesondere in § 2b UStG, gelten jPöR, die den allgemeinen Unternehmerbegriff des § 2 Abs. 1 UStG erfüllen, nunmehr nur insoweit nicht als Unternehmer, als sie Tätigkeiten ausüben, die ihnen im Rahmen der öffentlichen Gewalt obliegen, und die Behandlung als Nichtunternehmer nicht zu größeren Wettbewerbsverzerrungen führt. Die Neuregelung trat am 01.01.2017 in Kraft, wurde allerdings von einer Übergangsregelung in § 27 Abs. 22, 22a UStG flankiert, auf deren Grundlage eine jPöR dem Finanzamt gegenüber erklären konnte, weiterhin die alte Rechtslage für sämtliche vor dem 01.01.2023 ausgeführten Leistungen anzuwenden zu wollen.

Mit dem [Entwurf eines BMF-Schreibens](#) (veröffentlicht am 25.10.2022) nimmt die Finanzverwaltung zu Fragen des Vorsteuerabzugs einer jPöR Stellung, die sich spätestens ab dem 01.01.2023 aus deren Status als umsatzsteuerlicher Unternehmer ergeben können, der zeitgleich umfangreiche nichtwirtschaftliche Tätigkeiten, z.B. nicht unternehmerische Tätigkeiten im Hoheitsbereich, erbringt.

Grundsätzlich sollen für den Vorsteuerabzug die allgemeinen Regelungen anzuwenden sein und somit eine Unterscheidung zwischen der umsatzsteuerlich relevanten Betätigung im unternehmerischen (wirtschaftlichen) Bereich und der nichtunternehmerischen Betätigung erfolgen. Aufgrund der weiten Tätigkeitsfelder einer jPöR, ihrer anderen Organisationsform und der im Vergleich zu einem privatrechtlich organisierten Unternehmer nicht von wirtschaftlichen Gesichtspunkten geprägten Aufgabenstellung, kann bei jPöR regelmäßig davon ausgegangen werden, dass die Aufteilung der Vorsteuern nach dem Prinzip der wirtschaftlichen Zurechnung, vgl. Abschn. 15.17 Abs. 2 UStAE, nur mit unverhältnismäßigem Aufwand möglich wäre.

Sollte die Ermittlung der Verwendungsverhältnisse im Einzelfall daher besondere Schwierigkeiten bereiten, räumt die Finanzverwaltung für die sachgerechte Ermittlung des Anteils der unternehmerischen Nutzung und der unentgeltlichen Wertabgaben verschiedene Möglichkeiten ein. JPöR, deren steuerpflichtige Umsätze gewisse Betragsgrenzen unterschreiten, dürfen einen pauschalen Vorsteuersatz ansetzen, während im Weiteren ein sog. Einnahmeschlüssel vorgesehen ist bzw. auch im Hinblick auf die Nutzung von Grundstücken vereinfachte Aufteilungskriterien greifen können. Besondere Vorgaben bestehen hingegen im Hinblick auf die von den Gebietskörperschaften Bund und Länder geschaffenen Organisationseinheiten. Im Zuge der dezentralen Besteuerung nach § 18 Abs. 4f, 4g UStG soll es für den Vorsteuerabzug nach dem Grundsatz der Unternehmenseinheit auf die Verhältnisse in der gesamten Gebietskörperschaft ankommen.

Diese Grundsätze sollen erstmalig für Besteuerungszeiträume Anwendung finden, in denen die jPÖR nicht mehr der „opt-out“-Erklärung nach § 27 Abs. 22 Satz 3 UStG unterliegt.

Oberste Finanzbehörden der Länder: Gleich lautende Erlasse zu gewerbesteuerlichen Maßnahmen zur Berücksichtigung der gestiegenen Energiekosten

Mit [BMF-Schreiben vom 05.10.2022](#) hatte die Finanzverwaltung einen Erlass herausgegeben, nach dem die Finanzämter die ihnen gesetzlich zur Verfügung stehenden Handlungsspielräume im Interesse der nicht unerheblich negativ wirtschaftlich betroffenen Steuerpflichtigen nutzen sollen (vgl. TAX WEEKLY # 35/2022). Ohne strenge Nachweispflichten sollen im Einzelfall auf Antrag fällige Steuern gestundet, Vorauszahlungen zur Einkommen- oder Körperschaftsteuer angepasst werden sowie Vollstreckungsaufschub gewährt werden. Dies gilt für bis zum 31.03.2023 eingehende Anträge.

Über Anträge auf Billigkeitsmaßnahmen oder Anpassung der Vorauszahlungen unter Einbeziehung der aktuellen Situation soll zeitnah entschieden werden. Auch eine rückwirkende Herabsetzung von Vorauszahlungen für das Jahr 2022 ist im Rahmen der Ermessensentscheidung möglich.

Auf die Erhebung von Stundungszinsen kann im Einzelfall aus Billigkeitsgründen verzichtet werden. Ein solcher Verzicht auf Stundungszinsen kommt unter weiteren Voraussetzungen in der Regel in Betracht, wenn die Billigkeitsmaßnahme für einen Zeitraum von nicht mehr als drei Monaten gewährt wird.

Mit [gleich lautenden Erlassen vom 20.10.2022](#) haben sich die obersten Finanzbehörden der Länder nun zu gewerbesteuerlichen Maßnahmen zur Berücksichtigung der gestiegenen Energiekosten als Folge des Angriffskrieges Russlands gegen die Ukraine geäußert. Danach gilt bei nicht unerheblich negativ wirtschaftlich betroffenen Steuerpflichtigen bei der Festsetzung des Gewerbesteuermessbetrags für Zwecke der Vorauszahlungen (§ 19 Abs. 3 Satz 3 GewStG) Folgendes:

Nach § 19 Abs. 3 Satz 3 GewStG kann auch das Finanzamt bei Kenntnis veränderter Verhältnisse hinsichtlich des Gewerbeertrags für den laufenden Erhebungszeitraum die Anpassung der Gewerbesteuer-Vorauszahlungen veranlassen. Das gilt insbesondere für die Fälle, in denen das Finanzamt Einkommensteuer- und Körperschaftsteuervorauszahlungen anpasst (R 19.2 Abs. 1 Satz 5 GewStR). Bei der Nachprüfung der Voraussetzungen sind bei bis zum 31.03.2023 eingehenden Anträgen keine strengen Anforderungen zu stellen. Über Anträge auf Herabsetzung des Gewerbesteuermessbetrags für Zwecke der Vorauszahlungen unter Einbeziehung der aktuellen Situation soll zeitnah entschieden werden. Auch eine rückwirkende Anpassung des Gewerbesteuermessbetrags für Zwecke der Gewerbesteuer-Vorauszahlungen für das Jahr 2022 ist im Rahmen der Ermessensentscheidung möglich.

Nimmt das Finanzamt eine Festsetzung des Gewerbesteuermessbetrags für Zwecke der Vorauszahlungen vor, ist die betreffende Gemeinde hieran bei der Festsetzung ihrer Gewerbesteuer-Vorauszahlungen gebunden (§ 19 Abs. 3 Satz 4 GewStG).

Für etwaige Stundungs- und Erlassanträge gilt auch im Hinblick auf einen möglichen Zusammenhang mit Auswirkungen des Angriffskriegs Russlands auf die Ukraine, dass diese an die Gemeinden und nur dann an das zuständige Finanzamt zu richten sind, wenn die Festsetzung und die Erhebung der Gewerbesteuer nicht den Gemeinden übertragen worden ist (§ 1 GewStG und R 1.6 Abs. 1 GewStR).

Oberste Finanzbehörden der Länder: Gleich lautende Erlasse zur Anwendung des § 1 Abs. 2c GrEStG

Im Zuge der Verschärfungen des GrEStG zum 01.07.2021 wurde mit der sog. Börsenklausel (§ 1 Abs. 2c GrEStG) auch eine Vorschrift in das Gesetz aufgenommen, die Anteilseignerwechsel an grundbesitzenden Kapitalgesellschaften unter bestimmten Voraussetzungen begünstigt. Die obersten Finanzbehörden der Länder haben nun mit gleich lautenden Erlassen vom 04.10.2022 hierzu wie folgt Stellung genommen:

- › Von der Vorschrift erfasst sind sowohl unmittelbare als auch mittelbare Anteilsübergänge an grundbesitzenden Kapitalgesellschaften. Begünstigt sind daher nicht nur die nach § 1 Abs. 2b GrEStG zu versteuernden Vorgänge, sondern auch der Übergang von Anteilen an Kapitalgesellschaften, die an grundbesitzenden Personengesellschaften beteiligt sind (§ 1 Abs. 2a Satz 3 bis 5 GrEStG).
- › Als maßgebliche Kapitalgesellschaften benennen die gleich lautenden Erlasse Aktiengesellschaften, Kommanditgesellschaften auf Aktien und vergleichbare ausländische Kapitalgesellschaften, deren Anteile an Wertpapierhandelsplätzen zugelassen werden können. Dabei wird unterstellt, dass die Anteile sich wertpapierrechtlich weitestgehend als Aktien darstellen. Wertpapiere, die sich lediglich auf Anteile an einer Kapitalgesellschaft beziehen, ohne das Eigentum hieran zu vermitteln (z.B. American Depository Receipts (ADR)) sind nach den Erlassen keine Anteile i.S.v. § 1 Abs. 2c GrEStG.
- › Von § 1 Abs. 2c GrEStG werden nur solche Anteile erfasst, die zum Handel an einem organisierten Markt nach § 2 Abs. 11 WpHG oder einem gleichwertigen Dritthandelsplatz zugelassen sind. In Deutschland stellt der regulierte Markt an einer Börse einen begünstigten organisierten Markt nach § 2 Abs. 11 WpHG dar. Keine organisierten Märkte in diesem Sinne sind jedoch multilaterale Handelssysteme (MTF), zu denen in Deutschland auch der Freiverkehr zählt (§ 48 BörsenG). Als aktuell gleichwertig von der Europäischen Kommission anerkannte Handelsplätze nennen die Erlasse geregelte Märkte mit Sitz in den USA, Hongkong bzw. Australien. Die Börsen in der Schweiz, Großbritannien und Nordirland sind aktuell nicht als gleichwertiger Dritthandelsplatz anerkannt.
- › Der Anteilsübergang muss aufgrund eines Geschäfts über einen organisierten Markt, einen gleichwertigen Dritthandelsplatz oder ein MTF erfolgen. Käufer und Verkäufer müssen hierbei in einer Weise zusammengebracht werden, die zu einem Vertrag über den Kauf der Anteile an einer Kapitalgesellschaft führt. Nicht hierunter fallen laut Erlassen daher in der Regel u.a. die erstmalige Ausgabe von Anteilen an einer Kapitalgesellschaft beim Börsengang (IPO), die Ausgabe neuer Anteile in Folge einer Kapitalerhöhung und die Wertpapierleihe bzw. das Wertpapierdarlehen oder das Wertpapiergefäß.
- › Anteilsübergänge i.S.d. § 1 Abs. 2c GrEStG sind bei der Ermittlung des maßgeblichen Vomhundertsatzes im Rahmen der Tatbestandsverwirklichung des § 1 Abs. 2a bzw. Abs. 2b GrEStG nicht zu berücksichtigen und daher auch nicht anzeigepflichtig. Wird durch die Nichtberücksichtigung das erforderliche Quantum von 90 % nicht erreicht, besteht mangels Tatbestandsverwirklichung des § 1 Abs. 2a bzw. Abs. 2b GrEStG keine Anzeigepflicht.

Die Erlasse sind auf alle offenen Fälle anzuwenden. Sie sind aktuell jedoch nur über juris abrufbar. Eine Veröffentlichung im Bundessteuerblatt ist in Kürze zu erwarten.

BFH: Abfärbung von Verlusten aus gewerblicher Tätigkeit auf die im Übrigen vermögensverwaltende Tätigkeit einer GbR

Im Urteil vom 30.06.2022 ([IV R 42/19](#)) hatte der BFH zu entscheiden, ob Verluste aus einer gewerblichen Tätigkeit – im Streitfall solche aus dem Betrieb einer Photovoltaikanlage – bei Überschreiten der sog. Bagatellgrenze zu einer Umqualifizierung der im Übrigen vermögensverwaltenden Tätigkeit einer GbR führen.

Im Streitfall hatte die Klägerin, eine vermögensverwaltende Gesellschaft bürgerlichen Rechts (GbR), auf einem von ihr vermieteten Grundstück eine Photovoltaikanlage errichten lassen, aus deren Betrieb sie zunächst Verluste erwirtschaftete. Dem Finanzamt gegenüber erklärte sie für das Streitjahr 2012 Einkünfte aus der Vermietung von Grundstücken sowie gewerbliche Verluste im Zusammenhang mit der Photovoltaikanlage. Das Finanzamt ging demgegenüber davon aus, dass die Klägerin ausschließlich gewerbliche Einkünfte erzielt habe. Denn sie habe mit dem Betrieb der Photovoltaikanlage eine gewerbliche Tätigkeit ausgeübt, die auf die im Übrigen vermögensverwaltende Tätigkeit „abgefärbt“ habe. Das Finanzgericht wies die dagegen gerichtete Klage ab.

Der BFH hat nunmehr das Urteil der Vorinstanz unter Aufgabe seiner früheren Rechtsprechung bestätigt. In einem Urteil aus dem Jahr 2018 (vgl. TAX WEEKLY # 25/2018) hatte der BFH zunächst die Rechtsauffassung vertreten, dass Verluste aus einer gewerblichen Tätigkeit nicht zur Umqualifizierung der vermögensverwaltenden Tätigkeit einer GbR führen. Diese Rechtsprechung hat der Gesetzgeber mit dem rückwirkend auch für frühere Veranlagungszeiträume anwendbaren § 15 Abs. 3 Nr. 1 Satz 2 Alt. 1 EStG i.d.F. WElektroMobFördG vom 12.12.2019 außer Kraft gesetzt. Nach dieser Neuregelung tritt die umqualifizierende („abfärbende“) Wirkung einer originär gewerblichen Tätigkeit einer Personengesellschaft unabhängig davon ein, ob aus dieser Tätigkeit ein Gewinn oder Verlust erzielt wird.

Der BFH erachtet diese Neuregelung und deren rückwirkende Geltung im Übrigen als verfassungsgemäß. Zwar stelle die im Jahre 2019 in § 52 Abs. 23 Satz 1 EStG n.F. angeordnete rückwirkende Geltung des § 15 Abs. 3 Nr. 1 Satz 2 Alt. 1 EStG n.F. für das Streitjahr 2012 eine "echte" grundsätzlich verfassungsrechtlich unzulässige Rückwirkung dar, da die für einen abgeschlossenen Veranlagungszeitraum entstandene Steuerschuld mit belastender Wirkung nachträglich geändert werde. Jedoch sei die Rückwirkung verfassungsrechtlich ausnahmsweise nicht zu beanstanden, da kein schutzwürdiges Vertrauen in eine für den Steuerpflichtigen günstige Rechtslage bestehen konnte. Ein solch schutzwürdiges Vertrauen aufgrund höchstrichterlicher Rechtsprechung könne allenfalls bei gefestigter, langjähriger Rechtsprechung entstehen. Eine solche habe jedoch nicht vorgelegen, weil die Klägerin ihre Dispositionen bereits im Zeitraum von 2010 bis 2012 traf (Errichtung der Photovoltaikanlage, mangelnde Ausgliederung auf eine eigenständige Personengesellschaft) getroffen habe, die für sie positive Rechtsprechungsänderung jedoch erst mit dem Urteil aus dem Jahr 2018 eingetreten sei.

Zudem hat der BFH in diesem Urteil entschieden, dass die von der Rechtsprechung geschaffene und von der Finanzverwaltung akzeptierte sog. Bagatellgrenze auch bei Anwendung der Neuregelung zu beachten sei. Danach führe eine originär gewerbliche Tätigkeit einer Personengesellschaft nicht zur Umqualifizierung ihrer im Übrigen freiberuflichen Tätigkeit, wenn die originär gewerblichen Nettoumsatzerlöse 3 % der Gesamtnettoumsätze der Personengesellschaft (relative Grenze) und zugleich den Höchstbetrag von € 24.500 im Veranlagungszeitraum (absolute Grenze) nicht übersteigen. Das gelte nach Ansicht des BFH

auch dann, wenn die Personengesellschaft – wie im Streitfall – neben ihrer originär gewerblichen eine vermögensverwaltende Tätigkeit ausübt. Im Streitfall war die 3%ige relative Bagatellgrenze aber deutlich überschritten worden.

BFH: Erweiterte Kürzung des Gerwerbeertrags bei Überlassung von Gewerberäumen an geringfügig beteiligte Genossin

Mit Urteil vom 29.06.2022 ([III R 19/21](#)) musste der BFH darüber entscheiden, ob die Überlassung relativ unwesentlichen Grundbesitzes – eines Ladengeschäfts – an eine mit nur etwa 1/6000 beteiligte Genossin, die diese für ihren Gewerbebetrieb nutzt, auch dann der erweiterten Kürzung bei der Genossenschaft entgegensteht, wenn der vom Betrieb der Genossin erzielte Gewerbeertrag den Freibetrag des § 11 Abs. 1 Satz 3 Nr. 1 GewStG nicht erreicht.

Im Streitfall vermietete die Klägerin, eine Genossenschaft, ausschließlich Wohnungen und gewerblich genutzte Flächen. Eine ihrer gewerblichen Mieterinnen (M) betrieb darin ein Einzelhandelsgeschäft, dessen Gewinne unter dem gewerbesteuerlichen Freibetrag i.H.v. € 24.500 lagen. Um auch eine Wohnung anmieten zu können, erwarb sie einen Genossenschaftsanteil.

Die von der Klägerin laufend gestellten Anträge auf die sog. erweiterte Kürzung ihres Gerwerbeertrags nach § 9 Nr. 1 Satz 2 GewStG wurden vom Finanzamt im Anschluss an eine Betriebspprüfung abgelehnt. Das gesetzliche Merkmal für den Ausschluss der erweiterten Kürzung des "Dienens" des Grundbesitzes für Zwecke des Gewerbebetriebs einer Genossin sei objektiv erfüllt, auch wenn es sich lediglich um einen sog. Zwergenanteil handeln würde. Die Klage beim Finanzgericht war erfolgreich. Dieses entschied, dass die erweiterte Kürzung zu gewähren sei, weil die Genossin nur geringfügig beteiligt sei und ihr Unternehmen selbst keine Gewerbesteuerbelastung zu tragen gehabt habe.

Nunmehr hat der BFH jedoch das Urteil der Vorinstanz wieder aufgehoben und die Klage abgewiesen. Zu Unrecht habe das Finanzgericht angenommen, dass der Klägerin die erweiterte Kürzung nach § 9 Nr. 1 Satz 2 i.V.m. Satz 5 GewStG zu gewähren sei.

Die Inanspruchnahme der erweiterten Kürzung sei nach § 9 Nr. 1 Satz 5 Nr. 1 GewStG ausgeschlossen, wenn der Grundbesitz ganz oder zum Teil dem Gewerbebetrieb eines Gesellschafters oder Genossen diene. Dabei stehe der Versagung der erweiterten Kürzung nicht entgegen, dass die Klägerin etwa 6.000 Genossen habe und die betragsmäßige Beteiligung und der Stimmenanteil der M einen äußerst geringen Umfang einnehme. Denn es könne nicht darauf ankommen, mit welchem Anteil ein Gesellschafter oder Genosse an der Grundstücksgesellschaft beteiligt sei.

Die Nichtanwendbarkeit des § 9 Nr. 1 Satz 5 Nr. 1 EStG lasse sich zudem auch nicht daraus ableiten, dass die Klägerin nur einen äußerst geringen Teil ihres Grundbesitzes an M vermietet habe. Aus dem Wortlaut des Gesetzes ließen sich weder für den Umfang der Beteiligung noch für den Anteil des einem Gesellschafter oder Genossen überlassenen Grundbesitzes unschädliche „Bagatellgrenzen“ entnehmen. Die Anwendung des § 9 Nr. 1 Satz 5 GewStG scheide auch nicht deshalb aus, weil der von M erzielte Gewerbeertrag den Freibetrag des § 11 Abs. 1 Satz 3 Nr. 1 GewStG nicht erreicht habe. Hiervon zu unterscheiden seien solche für die Anwendung der erweiterten Kürzung unschädliche Fälle, in denen ein Gesellschafter oder Genosse mit den gesamten Einkünften (positiv wie negativ) von der Gewerbesteuer befreit sei.

Schließlich führt der BFH aus, dass die am Gesetzeswortlaut orientierte Rechtsprechung zur erweiterten Kürzung zu mitunter als unbillig empfundenen Ergebnissen führen können, wie dies im Streitfall anzunehmen sei. Denn die gewerbesteuerlichen Nachteile der Klägerin stünden in einem groben Missverhältnis zur wirtschaftlichen Bedeutung der Überlassung der Geschäftsräume an M. Abhilfe könne aber letztlich nur durch den Gesetzgeber herbeigeführt werden, wie dies z.B. bereits im Hinblick auf das Ausschließlichkeitsgebot des § 9 Abs. 1 Satz 2 GewStG durch das Fondsstandortgesetz geschehen sei (vgl. § 9 Nr. 1 Satz 3 GewStG n.F.). Hier wurde geregelt, dass es für die Anwendung der erweiterten Kürzung unschädlich ist, wenn die dort näher aufgeführten bestimmten Einnahmen nicht höher als 10 Prozent der Einnahmen aus der Gebrauchsüberlassung des Grundbesitzes sind.

Alle am 27.10.2022 veröffentlichten Entscheidungen des BFH (V)

Aktenzeichen	Entscheidungs-datum	Stichwort
<u>IV R 42/19</u>	30.06.2022	Abfärbung von Verlusten aus gewerblicher Tätigkeit auf die im Übrigen vermögensverwaltende Tätigkeit einer GbR - Verfassungsmäßigkeit der § 15 Abs. 3 Nr. 1 Satz 1 Alternative 1 und Satz 2 Alternative 1, § 52 Abs. 23 Satz 1 EStG i.d.F. des WElektroMobFördG
<u>III R 19/21</u>	29.06.2022	Erweiterte Kürzung bei Überlassung von Gewerberäumen an geringfügig beteiligte Genossin
<u>V R 35/20</u>	15.03.2022	Verkauf von Gutscheinen für Freizeiterlebnisse (vor Inkrafttreten von § 3 Abs. 13 bis 15 UStG n.F.)

Alle am 27.10.2022 veröffentlichten Entscheidungen des BFH (NV)

Aktenzeichen	Entscheidungs-datum	Stichwort
<u>X B 31/21</u>	24.08.2022	Wiedereinsetzungsfristen nach Zugang eines PKH-Bewilligungsbeschlusses

Alle bis zum 28.10.2022 veröffentlichten Erlasse

Aktenzeichen	Entscheidungs-datum	Stichwort
<u>III C 2 - S 7300/22/10001 :001</u>	25.10.2022	Entwurf eines BMF-Schreibens zur Umsatzbesteuerung der öffentlichen Hand - § 2b Umsatzsteuergesetz (UStG); Vorsteuerabzug bei unternehmerisch tätigen juristischen Personen des öffentlichen Rechts
<u>III C 2 - S 7030/22/10016 :005</u>	25.10.2022	Befristete Absenkung des Umsatzsteuersatzes für Lieferungen von Gas über das Erdgasnetz und Wärme über ein Wärmenetz

Herausgeber

WTS Group AG
www.wts.com/de • info@wts.de

Redaktion

Dr. Martin Bartelt und Georg Geberth

Berlin
 Antje Pollack
 Lübecker Straße 1-2
 10559 Berlin
 T: +49 (0) 30 2062 257 1010
 F: +49 (0) 30 2062 257 3999

Düsseldorf
 Michael Wild
 Klaus-Bungert-Straße 7
 40468 Düsseldorf
 T: +49 (0) 211 200 50-5
 F: +49 (0) 211 200 50-950

Erlangen
 Andreas Pfaller
 Allee am Röthelheimpark 11-15
 91052 Erlangen
 T: +49 (0) 9131 97002-11
 F: +49 (0) 9131 97002-12

Frankfurt a. M.
 Ulrike Schellert, Robert Welzel
 Taunusanlage 19
 60325 Frankfurt/Main
 T: +49 (0) 69 133 84 56-0
 F: +49 (0) 69 133 84 56-99

Hamburg
 Lars Behrendt
 Brandstwiete 4
 20457 Hamburg
 T: +49 (0) 40 320 86 66-0
 F: +49 (0) 40 320 86 66-29

Kolbermoor (Rosenheim)
 Ralf Dietzel
 Carl-Jordan-Straße 18
 83059 Kolbermoor
 T: +49 (0) 8031 87095-0
 F: +49 (0) 8031 87095-250

Köln
 Jens Krechel
 Sachsenring 83
 50677 Köln
 T: +49 (0) 221 348936-0
 F: +49 (0) 221 348936-250

München
 Marco Dern
 Thomas-Wimmer-Ring 1-3
 80539 München
 T: +49 (0) 89 286 46-0
 F: +49 (0) 89 286 46-111

Regensburg
 Dr. Sandro Urban
 Lilienthalstraße 7
 93049 Regensburg
 T: +49 (0) 941 383 873-237
 F: +49 (0) 941 383 873-130

Stuttgart
 Klaus Stefan Siler
 Königstraße 27
 70173 Stuttgart
 T: +49 (0) 711 2221569-62
 F: +49 (0) 711 6200749-99

Nürnberg
 Daniel Blöchle
 Hugo-Junkers-Straße 7
 90411 Nürnberg
 T: +49 (0) 911 2479455-130
 F: +49 (0) 911 2479455-050

Rosenheim
 Ralf Dietzel
 Luitpoldstraße 9
 83022 Rosenheim
 T: +49 (0) 8031 87095 600
 F: +49 (0) 8031 87095 799

Hannover
 Nicole Datz
 Thielenplatz 5
 30159 Hannover
 T: +49 (0) 511 123586-0
 F: +49 (0) 511 123586-199

Diese WTS-Information stellt keine Beratung dar und verfolgt ausschließlich den Zweck, ausgewählte Themen allgemein darzustellen. Die hierin enthaltenen Ausführungen und Darstellungen erheben daher weder einen Anspruch auf Vollständigkeit noch sind sie geeignet, eine Beratung im Einzelfall zu ersetzen. Für die Richtigkeit der Inhalte wird keine Gewähr übernommen. Im Falle von Fragen zu den hierin aufgegriffenen oder anderen fachlichen Themen wenden Sie sich bitte an Ihren WTS Ansprechpartner oder an einen der oben genannten Kontakte.